

предмету сучасної науки про аудит. Предмет аудиту в його сьогоденнішньому розумінні впливає з визначення аудиту як виду діяльності, тому окреслюється сферою практичних потреб. Таке трактування аудиту обмежує рамки застосування інших методологічних підходів для аналізу предмету аудиту і розробки практичних методик державного аудиту.

Потрібно розрізняти державний аудит як вид діяльності, що професійно здійснюється працівниками особливого конституційного органу, і державний аудит як процес здійснення незалежної оцінки стандартизованої інформації державних органів про використання ними суспільних ресурсів і формулювання об'єктив-

and similar papers at [core.ac.uk](http://core.ac.uk)

provided by Institutional Repository of Vadym Hetma

управління суспільними ресурсами критеріям ефективності і результативності. Під час уточнення змісту предмету аудиту його сфера не може бути окреслена лише рамками практичної діяльності підприємства, організації, органу чи установи — об'єкту аудиту, тобто сферою мікроекономіки. При цьому слід враховувати, що аудит, як інститут, який реалізує свої контрольні і регуляторні функції, формує певні рамки поведінки суб'єктів, яким надано право управляти певними суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними), і громадянське суспільство має довіряти його інституціональній ролі, визнаючи його за інструмент оцінки діяльності даних суб'єктів на відповідність законам ринкової економіки, а також критеріям ефективності і результативності управління суспільними ресурсами.

**Шалімова Н. С.**, канд. екон. наук, доц.,  
завідувач кафедри аудиту та оподаткування,  
Кіровоградський національний технічний університет

## **РОЗВИТОК ПОЛОЖЕНЬ ТЕОРІЇ АГЕНТІВ ПРИ ОБҐРУНТУВАННІ НЕОБХІДНОСТІ АУДИТУ**

Основною теорією, яка використовується при обґрунтуванні необхідності аудиту, є теорія агентів, яка розглядається як продовження теорії агентів, прийнятої в бухгалтерському обліку, згідно якої облік є об'єктом прикладання зусиль різних груп, які приймають участь у господарському процесі.

Р. Адамс у своїй роботі «Аудит» підкреслює, що теорія агентів акцентує увагу на процесі поступового відділення власника від управління підприємством [1, с. 86]. Агентські взаємовідносини виникають тоді, коли одна або більше осіб наймають іншу особу в якості агента для виконання певної роботи в їх інтересах, що, в свою чергу, призводить до необхідності передачі агентам окремих владних повноважень, у тому числі повноважень приймати рішення. Така передача відповідальності, тобто «розподіл праці», є корисною для забезпечення розвитку ефективної та продуктивної економіки, але з іншого боку передбачає існування довіри до агентів, що в дійсності відбувається не так вже й часто.

Найпростіша модель у рамках теорії агентів припускає, що немає агентів, яким би можна було б довіряти, і якщо агент може показати себе з кращої сторони для акціонера (власника), він це зробить. Вважається, що агенти є більш оптимістичними стосовно фінансового стану підприємства та своєї діяльності внаслідок багатьох факторів, таких як фінансова винагорода, можливості ринку праці, взаємовідносини з іншими особами, які не пов'язані з акціонерами (власниками). Для компенсації відповідного ризику («інформаційного ризику») акціонери і кредитори вимагають від адміністрації підприємства надання регулярної фінансової інформації, яка повинна бути підтверджена незалежною третьою особою (аудитором), для того щоб її можна було б вважати достовірною для прийняття управлінських рішень.

Але така модель ролі аудиту, на наш погляд, є надто простою і в дійсності ускладнюється іншими факторами та обмеженнями. Головне обмеження полягає у визнанні того факту, що аудит не є єдиним способом скорочення інформаційного ризику. Пропонуються і інші механізми, які дозволяють скоротити розбіжності між інтересами агентів та акціонерів (власників), а також дозволяють останнім оцінювати та контролювати поведінку агентів і відновити (посилити) довіру до них, наприклад, розмір та вид винагород і заохочень, порядок прийняття та звільнення з роботи, порядок встановлення обов'язків та застосування санкцій при їх невиконанні тощо [3, с. 163—200].

Інший підхід до пояснення необхідності та ролі аудиту в рамках теорії агентів може базуватися на схожому припущенні (директори схильні представляти фінансовий стан підприємства краще, аніж це є в дійсності, а акціонери підозрюють, що фінансові звіти, представлені директорами, містять помилки та перебільшення), але має інший висновок. Директори, а не акціонери, можуть наполягати на проведенні аудиту, тому що виступаючи як

агенти для акціонерів обіцяють здійснювати управління компанією та її фінансовими ресурсами в обмін на відповідну винагороду, а чим достовірнішою є інформація, яку вони подають, тим нижчим є рівень ризику і, відповідно, вартість капіталу для компанії, а тому більше вигідних проєктів вони зможуть реалізувати в процесі своєї діяльності. Директори вимагатимуть проведення високоякісного аудиту з метою зниження свого ризику та збільшення капіталу, який буде залишатися в розпорядженні їх компанії, що повинно сприяти підвищенню їх статусу.

Крім того, слід враховувати, що аудитори, яких наймають власники (акціонери), також є їх агентами, які мають свої інтереси та мотиви. Дана проблема залишається поза увагою, хоча, наприклад, відомі російські вчені А. Д. Шеремет та В. П. Суйц підкреслюють, що аудитор є агентом, який діє, як правило, від імені акціонерів [4. с. 11], але, на жаль, без подальших висновків, хоча найпростіша модель агентів припускає, що агентам довіряти не можна. Аудитори, розуміючи свій власний ризик та потенційні зобов'язання, можуть використовувати такий підхід до перевірки, який значно обмежить обсяг їх роботи та не задовольнить в повній мірі інформаційні потреби користувачів результатами їх роботи. Мотиви та інтереси аудиторів можуть також призвести до складнощів у сфері об'єктивності та незалежності і в кінцевому підсумку до виникнення риторичного питання: «Хто ж буде перевіряти аудиторів?». Результатом може бути знову таки нестача довіри до аудиторів і постійна потреба в пошуку інших механізмів узгодження інтересів акціонерів, менеджерів та аудиторів.

Інші фактори, які вимагають подальший розвиток положень теорії агентів, полягають у необхідності розширення кола користувачів результатами аудиторської роботи та видів завдань, які виконують аудитори. По-перше, визнаючи, що аудит на макроекономічному рівні є елементом ринкової інфраструктури, необхідність його функціонування пояснюється такими обставинами: звітність використовується для прийняття рішень, але може бути викривлена внаслідок багатьох причин, а ступінь її достовірності не може бути оцінена всіма зацікавленими користувачами. Якщо в вищенаведеному алгоритмі слово «звітність» замінити на «інформацію», то ми перейдемо до більш широкого кола завдань — завдань з надання впевненості, які включають в себе аудит фінансової звітності. Виходячи з вищевикладеного, проведення аудиту та виконання інших завдань з надання впевненості є засобом зменшення інформаційного ризику у певного кола користувачів інформації.

По-друге, А. Д. Шеремет та В. П. Суйц. підкреслюють, що підхід теорії агентів до аудиту полягає в розгляді кола осіб, які зацікавлені в достовірності фінансової інформації, та вивченні їх інтересів та потреб [4, с. 11]. Отже, вони виходять за звичне коло користувачів (акціонерів, власників), які є центральним місцем в теорії агентів. З цих позицій перелік теорій аудиту, який представлений С. М. Бичковою [2, с. 4—5], яскраво ілюструє розширення кола користувачів результатами аудиторської праці. Остання теорія — теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю — підкреслює, що клієнтом аудитора виступають не власники і тим більше не управлінський персонал, а суспільство в цілому, тому важливо не те, що думають особи, які купили акції, а те, що можуть подумати потенційні покупці.

Отже, на наш погляд, розгляд аудиту з позицій теорії агентів є дещо обмеженим і його слід розширити, враховуючи надбання економічної та юридичної науки в дослідженні такої проблеми, як «конфлікт інтересів». Аудит слід розглядати як соціально-нейтральний інститут, який враховуючи його мотиваційний аспект, є засобом попередження виникнення конфлікту інтересів та мінімізації його впливу і негативних наслідків, а враховуючи його інформаційну функцію, є засобом виявлення реального існування або відсутності прояву конфлікту інтересів, встановлення його впливу та негативних наслідків, та інформування користувачів про цей вплив. Метою аудиту є забезпечення інформаційної прозорості певного об'єкту, стану його відповідності певним критеріям з метою прийняття ефективних рішень. Очевидним є те, що без інформаційної прозорості об'єкта адекватне його сприйняття не представляється можливим, а управлінський вплив не буде приносити бажаних результатів.

### **Література**

1. *Адамс Р.* Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.
2. *Бичкова С. М.* Доказательства в аудите / Светлана Михайловна Бичкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 176 с.
3. *Дедов Д. И.* Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов. — М.: Волтерс Клувер, 2004. — 288 с.
4. *Шеремет А. Д.* Аудит: Учебник / Шеремет А. Д., Суйц В. П. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 410 с.